

# 合伙企业税制及其国际税收协调规则

杨 斌(厦门大学财政系, 厦门 361005 闽江学院经济系, 福州 350108)

【摘要】在合伙企业纳税主体地位法律规定方面, 国际上存在三种模式, 即独立纳税主体、准独立纳税主体和非独立纳税主体。跨国合伙企业可能面对不同的合伙企业税制, 所产生的双重征税问题, 要基于具体情况, 由涉及的国家通过协商确定协调规则。

【关键词】合伙企业; 合伙企业法; 国际税收; 国际税收协定

【中图分类号】F810.422

【文献标识码】A

【文章编号】1006-3056(2003)09-0028-05

在跨国经济活动中, 合伙企业是一个很重要的形式。合伙企业不同于个人也不同于公司, 如何确定合伙企业纳税主体身份, 对避免双重征税, 贯彻税收公平原则, 十分重要。本文从合伙企业的法律地位出发, 比较研究合伙企业税制, 探讨跨国合伙企业税收管辖权冲突的协调规则。

## 合伙企业的性质和类型

①《中华人民共和国合伙企业法》第2条。

合伙企业属于古典企业形态, 有悠久的历史。在合伙企业的发展过程中, 出现了多种合伙形式。首先是普通合伙企业, 其主要特征是合伙人以盈利为目的订立契约, 共同出资、共同经营、共担风险、共享收益, 合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任。我国《合伙企业法》规定: “本法所称合伙企业, 是指依照本法在中国境内设立的由各合伙人订立合伙协议, 共同出资、合伙经营、共享收益、共担风险, 并对合伙企业债务承担无限连带责

任的盈利性组织”。<sup>①</sup>

合伙企业的第二种形式是有限合伙, 就是由一人以上对外负无限责任的合伙人, 与一人以上以出资额为限对外负有限责任的合伙人, 共同出资组成的组织。有限合伙是普通法系的概念。在普通法系中没有无限公司、两合公司的概念, 在他们看来无限公司就是普通合伙企业, 而两合公司相当于有限合伙。在大陆法系中, 还将合伙分为民事合伙和商事合伙。

合伙企业的第三种形式是所谓法人合伙。对法人能否成为合伙企业的合伙人, 在法学界和各国法律实践中都是有争议的。存在禁止主义和许可主义两种不同的主张。禁止主义观点认为, 合伙企业的主要特征是合伙人对合伙企业的债务负无限连带责任, 如果一个有限责任法人成为合伙

人, 要么法人的有限责任成为空谈, 要么就要违背合伙企业的主要法律特征; 法人成为合伙人后, 其经营活动就受制于全体合伙人, 股东的投资行为要承受双重经营风险。<sup>①</sup>因此, 有不少国家禁止法人成为合伙人。在我国目前的法律规定中, 合伙企业的合伙人仅限于自然人, 而不包括法人。日本、瑞士等国家也禁止法人成为合伙人。<sup>②</sup>主张许可主义观点者认为, 法人成为合伙人, 不会改变合伙企业的法律性质, 也不会改变法人的性质, 因为所谓有限责任是投资者(即股东)对公司而言的, 不是公司只承担有限责任, 法人要就其全部财产对其债务承担无限责任的。法人成为合伙人与自然人成为合伙人在这一点上并无区别。此外股东一旦将财产投入公司, 就是将财产权换取股权, 财产所有权已经转移给另一主体——法人, 由法人来行使经营权、使用权和处分权, 因此法人成为合伙人, 只是法人进行经营的一种形式, 并不意味着投资人承担了双重风险。因此, 不少国家都允许法人充当合伙人。美国《示范公司法》第4条第16款规定: “公司可以充当任何合

伙、合营企业或其它企业的发起人、合伙人、成员、合作者或经理。”美国《统一合伙法》第6条规定: “两人或两人以上作为共有人, 以营利为目的而从事经营的组合为合伙。”而在该法的第2条对“人”的解释中明确“‘人’包括个人、合伙、公司或其它组合”。德国也允许有限责任公司、股份有限公司成为合伙人。<sup>③</sup>

关于合伙企业的法律地位, 各国的规定也不相同。合伙企业的法律地位可分为两个层次。首先合伙企业是否具有法人资格, 其次如果没有法人资格, 合伙企业能否作为独立的民事主体。这第一层次的法律地位问题, 目前有两种处理模式。第一种是赋予合伙企业的法人资格, 目前以法国和日本为代表, 直接规定无限公司和两合公司具有法人资格。包括我国在内大多数国家采用第二种模式即合伙企业没有法人资格。因为一个企业要具备法人资格, 必须有独立的财产, 并可独立于投资者进行意思表示、承担责任。而合伙企业是合伙人基于信赖共同出资组成, 投资者和合伙人没有分离。合伙人出资后虽然财产成为合伙企业共有财产,

非经全体合伙人同意不得随意处分自己的财产, 但合伙人并没有向合伙企业转移财产所有权, 仅仅是占有权、使用权及处分权的转移, 因此没有形成合伙企业和合伙人之间两个独立的意思表示, 也不存在两种承担责任的能力。所以, 合伙企业没有法人资格是合理的, 否则就丧失合伙企业的特性。

由于合伙企业一经成立, 毕竟财产共同共有, 即处于一种共有人平等和不分份额地享有共有权的共有形态,<sup>④</sup>合伙企业毕竟不能等同于合伙人, 合伙企业具有团体性。合伙企业虽然没有法人资格, 但应当具备独立民事主体资格, 即能以商号名义起诉和应诉, 以商号名义直接享有法律规定的权力并承担义务, 以商号名义进行营业活动并对结果负责。

## 合伙企业税制的不同模式

各国对合伙企业征收所得税的方式很不相同。概括起来目前世界上对合伙企业征收所得税主要有以下三种模式:

第一种模式是将合伙企业作独立纳税主体看待。对合伙企业的征税和对公司的征税没有区别。在合伙企业环节, 计算总收

①姚成林,《法人合伙问题研究》(下),《山东法学》,1998年,第3期。

②任先行、周林彬,《比较商法导论》,北京大学出版社,2000年版,第307页。

③任先行、周林彬,《比较商法导论》,北京大学出版社,2000年版,第307页。

④张俊浩,《民法原理》,中国政法大学出版社,1997年版,第380页。

入、成本费用扣除额,从而确定应纳税所得额。合伙企业交纳税收以后,合伙人获得分红,就象股东从公司获得股息一样,适用对股息的征税规则。尽管有的国家在法律地位上将合伙企业当作法人,但并不将合伙企业当作独立纳税实体。而有些国家不将合伙企业视为法人,但却将它们当作独立的纳税实体。目前将合伙企业当征税实体的国家有西班牙、比利时、匈牙利、墨西哥等。有的国家如斯洛伐克、捷克、加拿大、土耳其、澳大利亚等国将有限合伙企业当作征税实体。爱尔兰则规定合伙企业(不论普通还是有限合伙企业)均可依照法律规定选择作为或不作为纳税实体。<sup>①</sup>

第二种模式是准实体模式。就是在合伙企业阶段,以合伙企业为单位进行申报,计算所得和成本费用扣除项目,确定利润或亏损,然后再分给各合伙人,并保持原有的所得性质不变,如营

业利润、股息、利息、租金,由各合伙人按照自身性质、各项所得的不同扣除规则和税率向税务当局纳税。美国、加拿大就采用这种模式对合伙企业征收所得税。美国《国内收入法典》第702节规定,合伙企业不必作为实体课税。第703节规定,应当将合伙企业的各项所得、利得、扣除、损失和抵免分给各合伙人,由各合伙人据以纳税。但第6221-6231节却规定,合伙企业要作为实体,选择会计方法、提交税务申报表并接受审计。<sup>②</sup>并且制订了一套十分复杂的规章,详细规定了合伙企业的所得分配、税前列支、亏损处理等事项。<sup>③</sup>加拿大《所得税法案》详细规定了对合伙企业的征税规则,内容涉及合伙企业层次的净所得的确定、各项费用扣除(包括工资、利息、折旧、准备金、慈善捐款等)、亏损处理、会计期限等。<sup>④</sup>

第三种模式是非实体模式。就是直接将合伙企业的成本费

用、收入在各合伙人之间进行分配,就象合伙人直接收到收入或直接发生费用,然后由各合伙人计算盈亏,履行纳税义务。在这一模式里合伙企业只是合伙人的集合体,在税收上采取先分后税的办法。我国目前对律师事务所、会计师事务所等合伙性质的中介机构,均采用这种先分后税的办法,合伙企业阶段不交纳所得税,而由各合伙人交纳个人所得税。英国、德国、荷兰、挪威、奥地利、波兰、瑞士、丹麦等也对所有类型的合伙企业实行按合伙人课税的办法。法国、芬兰、卢森堡、瑞典、新西兰等国规定虽然合伙企业为非纳税实体,但在合伙企业阶段要进行税收申报。斯洛伐克、捷克、加拿大、土耳其、澳大利亚等国不将普通合伙企业视为纳税实体。<sup>⑤</sup>

就税收征收管理的便利而言,将合伙企业视作独立的纳税主体,要优于准实体模式和非实体模式。准实体模式先将合伙企业当作实体看待,然后再考虑合伙企业与合伙人的不可分割性,虽然兼顾了合伙企业的非法人性质和合伙企业又必须区别于单纯的个人独资的特点,但制度规定必定十分复杂。不仅要规定与公司所得税相同一些内容,诸如有关资产处理、成本费用扣除的规定,而且还要就合伙人分得的所

① OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (sixth in the series "Issues in International Taxation"), OECD, 20 January 1999, pp.71-163.

② Kirk J. Stark & Eric M. Zoit, United States Partnership Taxation: Current Structure and Proposals for Reform, Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation, 2000, N.6.

③ Victor Thuronyi, edited, Tax Law Design and Drafting, Washington, D.C., International Monetary Fund, 1996.

④ Alex Easson, Taxation of Partnership in Canada, Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation, 2000, N.4.

⑤ OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (sixth in the series "Issues in International Taxation"), OECD, 20 January 1999, pp.71-163.

得如何计算应纳税所得额作出规定。征收管理中会遇到许多界限不清问题,从而降低税收效率。非实体模式,虽然在分配所得方面较为简便,但合伙人如何计算其应纳税所得额,却很难简便地加以确定。偷漏税的可能性加大了,因为这样的制度很大程度上依赖于合伙人自觉遵守税法规定,申报的内容要变得相当复杂,稽查的力度要加大。

## 跨国合伙企业征税规则冲突的协调

正如上面所论述的那样,各国对合伙企业的征税规则很不相同,当合伙企业涉及国际税收关系时,就很容易造成冲突。冲突的情况比较复杂,以下举例说明可能出现的情况以及要采取的协调规则:

1、如果甲国将合伙企业当成独立征税实体,而乙国对合伙企业也实行独立征税实体模式。该合伙企业在甲国注册登记,属甲国居民企业,而在乙国建有基地(如分所、分中心)从事营业活动,或者没有设立机构场所而有来源于乙国的所得。其税收管辖权冲突的情况与甲国居民公司在乙国设立常设机构从事营业活动,或没有设立机构场所而有来源于乙国的所得,所造成的冲突

是一样的。甲国会根据居民税收管辖权要求该合伙企业承担来源于境内和境外的全部所得征税,而乙国则会根据收入来源地税收管辖权,对该合伙企业就来源于乙国境内的所得对乙国承担纳税义务。这就造成重复征税。

出现上述冲突时的协调规则是:首先,对甲国在乙国设有常设机构或基地的,按常设机构原则征税。其次,对在乙国没有设立常设机构或固定基地的,对营业利润和独立个人劳务所得由甲国征税、乙国不征税;对非独立个人劳务所得,由雇主所在国征税;对来源于乙国的财产所得或财产转让收益按财产座落地原则征税;对来源于乙国的各项投资所得,乙国按照与甲国签订的国际税收协定按较低的税率征收预提税,纳税人在甲国汇总纳税时,此项预提税可获得抵免。

2、如果甲国将合伙企业当成独立征税实体,而乙国对合伙企业实行准征税实体或非独立征税实体模式。同样假定该合伙企业在甲国注册登记,而在乙国建有基地(如分所、分中心)从事营业活动,或者没有设立机构场所而有来源于乙国的所得。合伙人中既有甲国居民也有乙国居民。甲国会根据居民税收管辖权要求该合伙企业承担来源于境内和境外的全部所得征税,而乙国

则会根据收入来源地税收管辖权,对该合伙企业中的居民合伙人就来源于乙国境内境外的各种所得对乙国承担个人所得税,对该合伙企业的非居民合伙人从乙国获得的各种所得承担个人所得税。这就造成重复征税。

具体地讲,有这么几种情况:(1)甲国将位于乙国的分支机构看做是设在乙国的常设机构,要求该合伙企业就来源于甲国和乙国的所得汇总交纳企业所得税或公司所得税。而乙国不把该合伙企业在乙国的分支机构看做实体,而将该分支机构收入、成本按一定方法分配给各合伙人并保持各种所得的性质,如果非居民合伙人获得的所得是利润,要按照利润的税率征收个人所得税,如果是利息、特许权使用费、股息、财产所得要分别按照不同的税率纳税(一般征收预提税)。假定该合伙企业中有从乙国获得收入的甲国居民合伙人(在乙国为非居民纳税人),那么在乙国交纳的个人所得税,在没有协定特别安排的情况下,一般不能在甲国汇总交纳的公司所得税中抵免。这造成对同一笔所得不同国家的个人所得税和公司所得税的双重征税。(2)如果合伙企业中乙国居民合伙人有参与该合伙企业的税后利润分配,乙国视为来源境外的利润,要在乙国交纳个人所得

税, 这在没有抵免安排的情况下, 同一笔利润, 在合伙企业阶段被征收了公司所得税, 在乙国还要被征收个人所得税; 甲国将此项利润视为分配给非居民个人的股息, 一般还要征收汇出股息的预提税。这显然存在多重课税问题。

出现上述冲突时的协调规则要根据具体情况来规定。如果出现前述第(1)种情况, 那么应当通过签订双边税收协定, 在甲国, 应当就纳税人在乙国交纳的个人所得税视同公司所得税给予抵免; 在乙国应当对甲国居民个人来源于本国的各项所得规定较低的税率。如果出现前述第(2)种情况, 那同样应当通过双边税收协定, 在甲国, 应当对分配给乙国居民合伙人的税后股息免征汇出预提税; 在乙国, 应当对来源于甲国的利润所得在甲国已纳的公司所得税视同个人所得税给予抵免。

3、如果甲国将合伙企业实行准征税实体或非独立征税实体模式, 而乙国也实行准征税实体或非独立征税实体模式。就是两国都不把合伙企业看做独立的征税实体, 都实行由合伙人单独申报税收的做法。假定该合伙企业在甲国注册登记, 而在乙国建有基地(如分所、分中心)从事营业活动, 或者没有设立机构场所而有来源于乙国的所得。在这个假定下, 又可分为两种情况加以

说明。第一种情况是该合伙企业的合伙人就其身份来讲全部为甲国居民和乙国居民, 不存在第三国居民。在这种情况下, 实际上变成了两国个人所得税的冲突及其协调问题。其冲突表现为甲国居民若有来源于乙国的所得, 在没有协定安排的情况下, 要面对甲国的居民税收管辖权和乙国的收入来源地税收管辖权, 而承受双重课税。其协调办法是通过签订双边税收协定明确, 凡甲国居民应按照甲国税法征税, 其从乙国获得的所得, 已在乙国缴税的, 可以获得抵免, 乙国对甲国居民从乙国获得的所得实行较低的税率。第二种情况是该合伙企业的合伙人不仅有甲乙两国的居民而且还有其它国家的居民。其处理规则是, 非甲乙两国的居民不能享受甲乙两国双边税收协定的待遇。其税收待遇要按照甲乙两国与第三国分别签订的协定办理。沿着上面的假定, 再进一步假定该位于甲国的合伙企业, 其中有一位合伙人系丙国居民, 而丙国对合伙企业实行独立征税实体模式, 如果该丙国合伙人从该合伙企业分得利润, 并且被认定在甲国设有常设机构或固定基地, 既要向来源国甲国承担所得税, 还要作为来源于居住国丙国境外股息所得向其履行纳税责任, 此产生的双重征税, 就应当通过甲丙

两国的双边税收协定, 按照前面第2点所阐述的规则加以协调。

综上所述, 合伙企业税收的国际协调相当复杂, 需要在谈判签订双边税收协定时, 本着互惠、避免重复征税也避免税收落空的精神, 针对跨国合伙企业在两国的发展实际情况和前景, 商定具体协调办法。

#### 主要参考文献:

[1] OECD, The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships (sixth in the series "Issues in International Taxation"), OECD, 20 January 1999.

[2] Alex Easson, Taxation of Partnership in Canada, Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation, 2000, N.4.

[3] Victor Thuronyi, edited, Tax Law Design and Drafting, Washington, D.C., International Monetary Fund, 1996.

[4] Kirk J. Stark & Eric M. Zoit, United States Partnership Taxation: Current Structure and Proposals for Reform, Bulletin for International Bureau of Fiscal Documentation, 2000, N.6.

[5] 任先行, 周林彬, 比较商法导论[M], 北京大学出版社, 2000.

[6] 姚成林, 法人合伙问题研究(下)[J], 山东法学, 1998(3).